

V. Die Darstellung der importierten Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG hinsichtlich vorliegender Unklarheiten und Probleme

1. Tatbestandsmerkmale

Nach dieser Regelung sind „Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als den aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person bei entsprechender Anwendungen dieses Absatzes [§ 4k Abs. 5 EStG] oder der Absätze 1 bis 4 [des § 4k EStG] versagt würde.“²³⁰ Die Vorschrift findet keine Anwendung, „soweit der steuerliche Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz [...] bereits beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei der anderen Person [...] beseitigt wird.“²³¹

a) Das Gegenüberstehen von inländischen Aufwendungen mit ausländischen hybriden Aufwendungen in Form einer nicht näher definierten Verkettung/Verrechnung

Für die Erfüllung des Tatbestandes muss ein Zusammenhang zwischen den im Inland vorliegenden Betriebsausgaben, den korrespondierenden

²³⁰ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

²³¹ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.

den Erträgen im Ausland und den wiederum entstehenden hybriden Aufwendungen im Ausland vorliegen.²³²

Ein solcher Zusammenhang liegt nach dem Gesetzeswortlaut bei einem Gegenüberstehen der aus den inländischen Aufwendungen resultierenden Erträgen im Ausland und den ausländischen hybriden Ausgaben vor.²³³

Das Gegenüberstehen ist laut Gesetzesbegründung gegeben, wenn zwischen den inländischen Aufwendungen und den hybriden Aufwendungen eine „Verkettung“ vorliegt.²³⁴ In den Begründungen der vorherigen Referentenentwürfe war eine „betragsmäßige Verkettung“²³⁵ erforderlich. Eine unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der hybriden Aufwendungen mit den Erträgen ist hierbei ausreichend. Nähere Ausführungen, zu den Begriffen „Verkettung“ und „Verrechnung“ werden nicht gemacht. Es erfolgt lediglich ein Verweis auf die Empfehlung 8.1 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2.²³⁶

Von einer Verrechnung von Erträgen mit hybriden Aufwendungen ist nach h.M. auszugehen, wenn diese in dieselbe steuerliche Bemessungsgrundlage eines Steuerpflichtigen mit einbezogen werden. Dabei werden die Erträge und hybriden Aufwendungen miteinander verrechnet, außer es bestehen bestimmte Verrechnungskreise wie in Deutschland für Verluste nach § 15a EStG, § 2a EStG oder § 20 Abs. 6 EStG oder die GILTI²³⁷-Besteuerung in den USA. Ebenso kann eine Verrechnung bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen im Rahmen einer ausländischen Gruppenbesteuerung erfolgen.²³⁸

Zu beachten ist, sofern nur eine betragsmäßige Verrechnung vorausgesetzt wird, dass die hybriden Aufwendungen im Ausland mit allen

232 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

233 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

234 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

235 Siehe ATADUmsG zu § 4k EStG, RefE v. 10.12.2019, S. 49 sowie v. 24.3.2020, S. 55.

236 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

237 Vgl. Sec. 951A IRC; Weiterführendes zur GILTI-Besteuerung in *Ehlermann/Link*, *ISR* 2021, 319–330, (S. 320ff.).

238 Siehe hierzu bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 315; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, *IStr* 2021, 701–712, (S. 706).

ausländischen Erträgen verrechnet werden können, die entweder auf eine Leistungsbeziehung mit dem deutschen Steuerpflichtigen zurückzuführen sind oder aber aus einer anderen Leistungsbeziehung als der mit dem deutschen Steuerpflichtigen stammen. Unklar ist, ob eine bloße betragsmäßige Verrechnung beim Zahlungsempfänger für die Anwendung von § 4k Abs. 5 EStG in Deutschland ausreichend ist.²³⁹

Der in der Gesetzesbegründung verwendete Begriff der Verkettung ist gleichbedeutend mit den Begriffen Verknüpfung, Verflechtung und Verbindung.²⁴⁰ Ein gewisser Zusammenhang muss folglich bestehen.

Offen bleibt, aufgrund der ungenauen Ausführungen des Gesetzgebers, in welcher Form eine Verkettung vorliegen muss und ob diese tatsächlich bereits durch eine bloße betragsmäßige Verrechnung erfüllt wird.

b) Die zentrale Frage des nötigen Zusammenhangs zwischen den inländischen Aufwendungen und den ausländischen hybriden Aufwendungen

Laut der Gesetzesbegründung muss „ein wirtschaftlicher Zusammenhang wie [...] im Fall einer Refinanzierung [...] nicht bestehen“²⁴¹. Bei einer Refinanzierung besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Geldaufnahme und der Geldweitergabe einer Person.²⁴²

Es ist umstritten, ob die Formulierung in der Gesetzesbegründung klarstellen soll, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang wie bei einer Refinanzierung nicht notwendig ist und bereits ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang hinreichend konkret ist,²⁴³ oder ob überhaupt kein Zusammenhang vorliegen muss und

239 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316.

240 Vgl. „Verkettung“ auf Duden online. URL: <https://www.duden.de/node/194630/revision/1374415>, Abrufdatum 20.01.2023.

241 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

242 Vgl. „Refinanzieren“ auf Duden online. URL <https://www.duden.de/node/158034/revision/1272759> (Abrufdatum 21.01.2023; 11:13 Uhr).

243 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 707).

lediglich eine betragsmäßige Verrechnung, wie unter dem vorigen Unterpunkt a) dargestellt, ausreicht.²⁴⁴

Ohne die Vorgabe eines wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhangs kann sich das am nachfolgenden Fall aufgezeigte Problem ergeben.²⁴⁵ Visualisiert wird dies in Abb. 5.

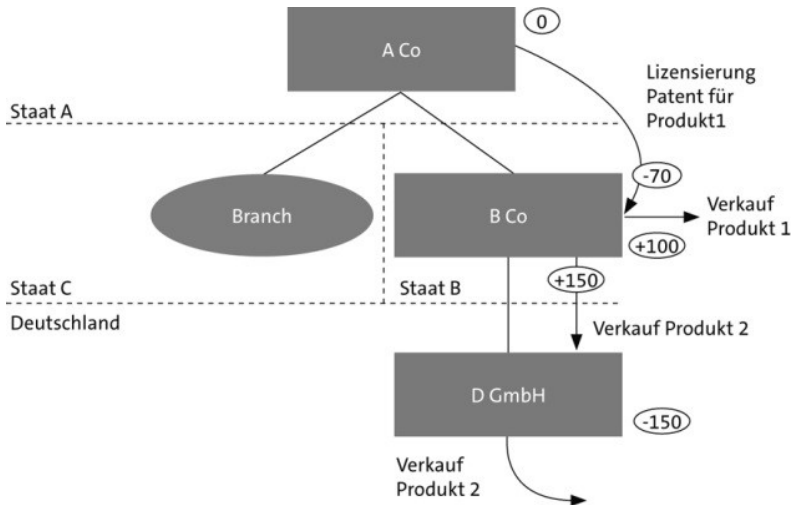


Abb. 5: Verrechnung von Aufwendungen bei importierten Besteuerungskongruenzen (Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316, Beispiel. 54).²⁴⁶

Die A Co in Staat A lizenziert ein Patent für das Produkt 1 an die B Co in Staat B für 70 €. Diese wiederum verkauft auf Basis dieser Lizenz das Produkt 1 an fremde Dritte für 100 € sowie ein Produkt 2 (basierend auf einem eigenen Patent der B Co) an die deutsche D GmbH

²⁴⁴ Siehe hierzu Greinert/Siebing, Ubg 2020, 589–599 (S. 598); Gosch in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 19.

²⁴⁵ Ausführlicher Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316, Bsp. 56; Schnitger/Oskamp/Kockrow, IStR 2021, 701–712, (S. 706).

²⁴⁶ Vergleichbares Beispiel in Schnitger/Oskamp/Kockrow, IStR 2021, 701–712 (S. 709, Beispiel 8).

(Vertriebsgesellschaft) für 150 €. Die D GmbH veräußert das Produkt an fremde Dritte. Die Lizenzen sind bei der B Co steuerlich abziehbar, unterliegen jedoch im Staat A, aufgrund eines Zurechnungskonfliktes zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte im Staat C, keiner Besteuerung. Auch im Staat C erfolgt wegen dem Fehlen einer Betriebsstätte nach dem nationalen Recht keine Besteuerung. Das D/NI-Ergebnis wird, mangels Anti-Hybrid Vorschrift, in den Staaten A, B und C nicht neutralisiert. In Deutschland stellen die Aufwendungen für das Produkt 2 Betriebsausgaben gem. § 8 Abs. 1 Satz KStG und § 4 Abs. 4 EStG dar.²⁴⁷

Im Rahmen von § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG ist für die deutsche D GmbH zu prüfen, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot für importierte Besteuerungsinkongruenzen greift. Eine Verrechnung liegt eindeutig vor, da bei der B Co sowohl die aus Deutschland stammenden Zahlungen als Erträge in Höhe von 150 € erfasst werden wie auch die Betriebsausgaben für das Patent 1 in Höhe von 70 €. Ein weiterer Zusammenhang liegt nicht vor. Insoweit die Betriebsausgaben betragsmäßig auf die hybriden Aufwendungen entfallen, könnte § 4k Abs. 5 EStG angewendet werden.²⁴⁸

Soweit eine Verrechnung als einzige Voraussetzung ausreichend ist, erhöht sich die Gefahr der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Hat die B Co in dem aufgezeigten Fall weitere Tochtergesellschaften in anderen Staaten, so können diese bei einer der deutschen Regelung entsprechenden Umsetzung auch sämtliche Aufwendungen als verrechnet mit denen der B Co in Höhe von 70 € ansehen, ohne dass ein Zusammenhang besteht.²⁴⁹ Sinngemäß können die hybriden Aufwendungen jedoch nur einmal mit den zusammenhängenden Erträgen verrechnet werden.²⁵⁰

247 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316.

248 Ausführlicher Grotherr, IStR 2020, 773–784 (S. 782); Siehe obige Ausführungen zur Verrechnung unter V. 1. a); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316 ff.

249 Siehe hierzu auch *Mädell/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1121).

250 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 318.

Im aufgezeigten Fall liegt ein eindeutiger wirtschaftlicher Zusammenhang vor, wenn die D GmbH auch das Produkt 1 von der B Co für 100 € erwirbt und dieses an fremde Dritte verkauft. Die Aufwendungen in Deutschland hängen in einer solchen Konstellation mit den korrespondierenden Erträgen bei der B Co und den Ausgaben für die Lizenzierung für das Produkt 1 an die A Co eng zusammen.²⁵¹

In den Empfehlungen und Beispielen der OECD wird weder ein unmittelbarer noch ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang vorausgesetzt. So sollen Betriebsausgaben anteilig gekürzt werden, die keinen Zusammenhang zu den hybriden Aufwendungen ausweisen, soweit die hybriden Aufwendungen nicht bereits in einem anderen Staat vollumfassend neutralisiert wurden.²⁵² In der ATAD werden diesbezüglich keine Angaben gemacht.²⁵³

Gegen eine solche Anwendung der Rechtsnorm sprechen die Erläuterungen zum ersten Referentenentwurf des § 4k EStG. Demnach ist eine Verkettung „**insbesondere** (Herv. d. Verf.) im Fall einer Refinanzierung anzunehmen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen.“²⁵⁴ Ein wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. Veranlassungszusammenhang wird dadurch jedoch nicht dem Grunde nach als Tatbestand vollständig ausgeschlossen.²⁵⁵ Darüber hinaus umfasst der im Gesetzeswortlaut genutzte Begriff des Gegenüberstehens eine sachliche oder funktionale Abhängigkeit.²⁵⁶

Diese Ansicht wird durch die historische Auslegung der Rechtsnorm gestärkt. Dem ursprünglichen Ziel der ATAD, der Missbrauchsbekämpfung von hybriden Gestaltungen, wird nicht entsprochen, soweit nur eine betragsmäßige Verrechnung bei einem ausländischen Steuerpflichtigen erfüllt ist und kein weiterer Zusammenhang besteht. Denn für das Vorliegen einer (hybriden) Gestaltung setzt die OECD „eine

251 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 321.

252 Siehe OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 366, Beispiel 8.2.

253 Vgl. Art. 9 Abs. 3 ATAD.

254 Siehe ATADUmsG zu § 4k EStG, RefE v. 10.12.2019, S. 49.

255 *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 707).

256 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706); Vgl § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

Vereinbarung, einen Vertrag, eine Struktur, einen Plan oder eine Abmachung [...]“²⁵⁷voraus.

Deutschland könnte jedoch das Ziel der ATAD verschärft umgesetzt haben und alle Besteuerungsinkongruenzen, die zu einem inländischen Steuerpflichtigen verlagert werden, bekämpfen wollen. Einen Hinweis in der Gesetzesbegründung gibt es diesbezüglich jedoch nicht.²⁵⁸

Im Fall einer bloßen betragsmäßigen Verrechnung als Voraussetzung wäre die praktische Anwendbarkeit sehr aufwendig, da im Inland Betriebsausgaben einem Abzugsverbot unterliegen, obwohl die ausländischen hybriden Aufwendungen aus keiner Leistungsbeziehung des Steuerpflichtigen verursacht wurden. Alle Ausgaben des ausländischen Zahlungsempfängers müssten durch den deutschen Steuerpflichtigen geprüft werden. Auf die Geschäftsvorgänge des ausländischen Zahlungsempfängers hat der deutsche Steuerpflichtige jedoch meist keinen Einfluss. Ebenso hat er keinerlei Einsicht in die Geschäftsbücher.²⁵⁹ Auch der zeitliche Aufwand zur Sachverhaltsaufklärung wäre sowohl für den Steuerpflichtigen als auch seitens der Finanzverwaltung enorm.²⁶⁰ Außerdem droht bei einer betragsmäßigen Verrechnung ein strukturelles Vollzugsdefizit der Rechtsnorm.²⁶¹

Als Voraussetzung sollte zwingend ein unmittelbarer oder mittelbarer sachlicher, funktionaler oder wirtschaftlicher Zusammenhang notwendig sein und niedergeschrieben werden.²⁶² Ein Veranlassungszusammenhang muss bestehen.²⁶³ Anhaltspunkte hierfür können unter anderem die Höhe der Aufwendungen, ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Abschlüssen der jeweiligen Verträge oder eine schriftliche Vereinbarung darstellen. Die bloße betragsmäßige Verrechnung als einzige Voraussetzung erscheint ungeeignet und will-

257 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 183 (Anhang A).

258 Vgl. Art. 3 der ATAD; BT-Drucks. 19/28652, S. 39 f.

259 Vgl. *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 706).

260 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 319.

261 Weitgehend *Hinz*, IStR 2020, 397–402 (S. 400 ff.).

262 Hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706 f).

263 So bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 707).

kürlich, da die inländischen Aufwendungen keinerlei Zusammenhang zu den hybriden Aufwendungen aufweisen müssen.

Abschließend wird festgestellt, dass eine Klarstellung der Finanzverwaltung zwingend notwendig ist. Die aktuellen Erläuterungen zur Rechtsnorm sind, wie oben aufgezeigt, m.E. zu ungenau. Eine sichere Rechtsanwendung ist nicht gegeben. Es ist zu hoffen, dass ein gewisser wirtschaftlicher Zusammenhang vorausgesetzt wird.

c) Die Auslegung des Begriffs der anderen Person

Gem. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG sind Aufwendungen im Inland nicht abziehbar, soweit beim Zahlungsempfänger (Gläubiger), einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person die korrespondierenden Erträge hybriden Aufwendungen gegenüberstehen.²⁶⁴

Sowohl im Gesetz als auch in der Gesetzesbegründung wird der im Gesetzestext verwendete Begriff der anderen Person nicht näher definiert.²⁶⁵

Anwendungsfälle können ausländische Gruppenbesteuerungssysteme darstellen, bei denen der Gläubiger der deutschen Aufwendungen im Ausland keine hybriden Aufwendungen trägt, jedoch die aus Deutschland stammenden Erträge im Rahmen einer Gruppenbesteuerung mit den hybriden Aufwendungen einer anderen Gruppengesellschaft (= andere Person) verrechnet werden.²⁶⁶

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass der ausländische Gläubiger eine transparente Gesellschaft ist. Die Gesellschafter können als andere Personen im Sinne des § 4k Abs. 5 EStG gewertet werden, sofern die Gesellschafter hybride Aufwendungen tragen.²⁶⁷

²⁶⁴ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

²⁶⁵ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG; Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

²⁶⁶ Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 704, Beispiel 5).

²⁶⁷ Siehe hierzue bereits *Tchervenjachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 85; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 705).

Andere Anwendungsfälle sind in der Literatur bisher nicht bekannt. Die Ausweitung auf jegliche anderen Personen kann m.E. eine Absicherungsmaßnahme des Gesetzgebers sein, jegliche Fälle von der Norm zu erfassen und nicht nur beschränkt auf direkte Durchleitungsstrukturen (Refinanzierungen) zu wirken.²⁶⁸

2. Rechtsfolge: Die Ermittlung der Höhe der Aufwendungen, die tatsächlich den hybriden ausländischen Aufwendungen gegenüberstehen

Unklarheiten können sich für die Berechnung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Deutschland ergeben. So entfallen in der Abwandlung des Fallbeispiels in Abb. 5²⁶⁹ die 100 € nicht ausschließlich auf die hybriden Lizenzaufwendungen der B Co, sondern beinhalten unter anderem auch Personalkosten, Materialaufwendungen und einen Gewinnzuschlag der B Co. Zur genauen Ermittlung der Höhe von den tatsächlich auf die hybriden Aufwendungen entfallenden Betriebsausgaben benötigt die D GmbH Informationen über die Kostenkalkulation der B Co. Darüber hinaus wird eine Kenntnis über die konkrete Höhe der gesamten hybriden Aufwendungen für die Prüfung eines anteiligen Betriebsausgabenabzuges vorausgesetzt. Ob diese vertraulichen Daten in der Praxis weitergegeben werden, ist jedoch fraglich, selbst wenn es sich um nahestehende Personen handelt.²⁷⁰

In der Literatur wurde bereits diskutiert, ob eine de minimis Regelung eingeführt werden sollte, wonach die Anwendung von § 4k Abs. 5 EStG ausgeschlossen wird, wenn der Anteil der tatsächlich gegenüberstehenden hybriden ausländischen Aufwendungen einen bestimmten Prozentsatz nicht übersteigt (Bagatellgrenze).²⁷¹

268 Beispiel einer Refinanzierung bereits in BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

269 Siehe Abwandlung bezüglich des Bestehens eines wirtschaftlichen Zusammenhangs unter V. 1.b (S. 51)

270 Gleicher Ansicht: *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 323 f.

271 Vgl. *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 709); *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 324.

Dieser Lösungsansatz erscheint sinnvoll, jedoch dürfte es weiterhin erhebliche Probleme bereiten, diese Werte zu ermitteln. Es muss weiterhin eine detaillierte Kostenkalkulation vom Vertragspartner vorgelegt werden, um den Anteil, der auf die hybriden Aufwendungen entfällt, bestimmen zu können. M.E. ist es praktikabler, einen pauschalen Betrag als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu bewerten, sofern den inländischen Aufwendungen nur anteilig ausländische hybride Aufwendungen gegenüberstehen. In dem aufgeführten Fall könnte auf allgemeine Werte aus Datenbanken zurückgegriffen werden, die in der Branche typischen Aufschlagsätze zeigen. Dies birgt jedoch Verrechnungspreisproblematiken, auf die im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter eingegangen wird.

3. Ausnahmeregelung: Korrektur der Besteuerungsinkongruenz erfolgt bereits auf Ebene einer vorgeschalteten/anderen Gesellschaft

§ 4k Abs. 5 Satz 1 EStG findet keine Anwendung, sofern die Besteuerungsinkongruenz bereits auf der Ebene des Gläubigers, eines weiteren Gläubigers oder einer anderen Person neutralisiert wurde.²⁷² Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass die Ausnahme nur greift, wenn die Korrektur bei einer vorgelagerten Gesellschaft vorgenommen wird. Bei der Neutralisierung bei nachgelagerten Gesellschaften hat Deutschland das vorrangige Recht den Betriebsausgabenabzug zu versagen.²⁷³ Dies beruht auf den Vorgaben der ATAD. Demnach sollen Zahlungen primär im Staat des Zahlenden vom Abzug ausgeschlossen werden, außer sie werden in einem anderen an der Transaktion beteiligten Staat bereits korrigiert.²⁷⁴

Unklar ist, wie eine Korrektur auf Ebene einer Schwestergesellschaft behandelt wird.

²⁷² Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.

²⁷³ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 39 f.

²⁷⁴ Vgl. Art. 9 Abs. 2 und 3 ATAD.

Wie bereits in Abb. 2 dargestellt²⁷⁵, kann es zu einer zeitgleichen Anwendung von Vorschriften im Sinne des § 4k Abs. 5 EStG bei Schwestergesellschaften kommen. Der in Abb. 2 dargestellte Sachverhalt wird dahingehend abgewandelt, dass zwischen der B Co und der C Co keine strukturierte Gestaltung vorliegt. Die B Co vergibt aufgrund der von der A Co erhaltenen hybriden Finanzmittel je ein Darlehen an die C Co und an die D Co. Die C Co leitet das Darlehen zum Teil an die E Co weiter.

Sofern davon ausgegangen wird, dass alle Staaten die Ausnahmeregelung, wie im deutschen § 4k Abs. 5 EStG, umgesetzt haben, ergibt sich folgendes: Die E Co wendet keine Regelung zu importieren Besteuerungsinkongruenzen an, da bereits auf einer vorgelagerten Ebene (C Co) eine Korrekturvorschrift vorhanden ist und auch angewendet wird. Die C Co und die D Co können nun zeitgleich den Betriebsausgabenabzug in Höhe von jeweils 80 € untersagen. In der Summe stellen folglich 160 € nicht abziehbare Betriebsausgaben dar, obwohl das hybride Finanzinstrument zwischen der A Co und der B Co lediglich 120 € betragen hat.²⁷⁶

Aufgrund einer fehlenden abgestimmten Regelung bezüglich einer Korrektur bei einer Schwestergesellschaft kommt es im obigen Fall zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.²⁷⁷ Auch das bereits unter III. 3. (Vorrangregelung) dargestellte Prüfschema der OECD löst dieses Problem nicht, da die mehrfache Versagung nicht aufgrund der unterschiedlichen persönlichen Anwendungsbereiche besteht.²⁷⁸

Es muss m.E. geklärt werden, wie die Vorgehensweise in solchen Fällen ist. § 4k Abs. 5 EStG beinhaltet bisher keine Regelung zur zeitgleichen Anwendung einer ausländischen Vorschrift zu importierten Besteuerungsinkongruenzen. Angemessen ist hier keine Versagung von insgesamt 160 €, sondern lediglich in Höhe des ursprünglichen hybriden Finanzinstrumentes, hier 120 €. Eine Versagung von 60 € in beiden

275 Siehe Abb. 2 unter III. 3.

276 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 328, Beispiel 56.

277 Ausführlicher *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 781).

278 Siehe unter III. 3.

Staaten stellt in diesem Beispiel eine sachgerechte Aufteilung dar.²⁷⁹
Die sichere Anwendung solcher Regelungen setzt eine schnelle und reibungslose grenzüberschreitende Kommunikation voraus.²⁸⁰

279 Entsprechend *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 328.

280 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117); *Marquardsen*, StW 2019, 374–389 (S. 388).